



Centro Universitário de Brasília

FACULDADE DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADA (FASA)

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

DISCIPLINA : MONOGRAFIA ACADÊMICA

ÁREA : CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA

PROFESSOR ORIENTADOR : JOÃO AMARAL DE MEDEIROS

**A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO
ICMS
COMO INSTITUTO DE EFICIÊNCIA E
FATOR DE DESENVOLVIMENTO SOCIAL**

RODRIGO LUCINDA ARAÚJO

Matrícula: RA0985228/3

Brasília, junho de 2006

RODRIGO LUCINDA ARAÚJO

**A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO
ICMS
COMO INSTITUTO DE EFICIÊNCIA E
FATOR DE DESENVOLVIMENTO SOCIAL**

Monografia apresentada à Coordenação do Curso de Ciências Contábeis, como exigência parcial para obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Brasília, 08 de junho de 2006

**A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO
ICMS
COMO INSTITUTO DE EFICIÊNCIA E
FATOR DE DESENVOLVIMENTO SOCIAL**

Banca Examinadora

*Prof. João Amaral de Medeiros
Orientador
Centro Universitário de Brasília*

*Prof. Antônio Eustáquio Corrêa da Costa
Examinador
Centro Universitário de Brasília*

*Prof. João Alberto de Arruda
Examinador
Centro Universitário de Brasília*

*Prof. Ardêmio João Brixner
Presidente
Centro Universitário de Brasília*

Brasília, 08 de junho de 2006

Dedico esta monografia a minha mãe (em memória), pelo amor que tenho por ela e pela forma que sempre me incentivou, durante todos estes anos, a enfrentar as dificuldades, vencer as barreiras e etapas que enfrentarei durante minha vida.

Agradeço a Deus por tudo e a todos os professores que tive o prazer de conhecer e o privilégio de ser aluno, principalmente ao professor João Amaral de Medeiros, meu orientador, pelo notório saber, paciência e tranquilidade, pelas valiosas orientações.

RESUMO

A Substituição Tributária consiste na formação de relação entre o Fisco, e pessoa que não é titular da situação tributada. É um moderno mecanismo utilizado pelo Estado na cobrança de seus tributos. O objetivo deste trabalho é demonstrar a eficiência deste instituto no combate à sonegação fiscal e os aspectos positivos para o Estado e a Sociedade. O Estado brasileiro, quando pressionado por suas despesas, procura criar uma nova espécie tributária. Normalmente surge uma contribuição, elevando com isto a carga tributária. O mecanismo da substituição tributária no ICMS contribui sobremaneira para o bem da coletividade pois, sem aumento da carga tributária que tanto atrapalha o desenvolvimento econômico e social, gerando desemprego o Estado poderá investir mais em seu desenvolvimento, proporcionando melhor qualidade de vida para a sociedade. A pesquisa permitiu evidenciar que com melhor controle sobre as espécies tributárias já existentes, especialmente o ICMS sob a forma de regime de substituição tributária, a arrecadação tende a elevar-se sem aumento da carga tributária, possibilitando ao contribuinte pagar menos e ao estado arrecadar mais, já que o instituto da Substituição Tributária escolhe o melhor momento para exigir o tributo. Outra evidência trazida pelo estudo foi que a obtenção de receitas deve ser realizada de forma eficiente, para que a sociedade empresária que trabalha regularmente o tributo não receba sobrecarga em decorrência daqueles que sonegam.

SUMÁRIO

| | |
|---|-----------|
| 1 INTRODUÇÃO | 8 |
| 2 REVISÃO DA LITERATURA E DISCUSSÃO DE DADOS .. | 10 |
| 2.1 Histórico do Sistema Tributário Nacional | 10 |
| 2.2 Tributo | 12 |
| 2.3 Espécies | 12 |
| 2.4 Competência Tributária | 13 |
| 2.5 Contribuintes do ICMS | 13 |
| 2.6 Princípios Tributários e a Substituição Tributária no ICMS | 14 |
| 2.7 Obrigação Tributária | 18 |
| 2.7.1 Espécies de Obrigação | 18 |
| 2.7.2 Fato Gerador da Obrigação Tributária | 18 |
| 2.7.3 Sujeito Ativo e Passivo | 20 |
| 2.8 Substituição Tributária | 20 |
| 2.8.1 Fato Gerador Presumido..... | 22 |
| 2.8.2 Sujeitos da Obrigação Tributária | 22 |
| 2.8.3 Base de Cálculo | 23 |
| 2.9 Espécies de Substituição Tributária | 24 |
| 2.10 Substituição Tributária como instrumento de combate a sonega ção fiscal | 28 |
| 2.11 Reflexos advindos da Substituição Tributária no seio da sociedade | 29 |
| 3 CONSIDERAÇÕES FINAIS | 31 |
| REFERÊNCIAS | 32 |

1 INTRODUÇÃO

Os Estados estão conseguindo aumentar a arrecadação com a inserção de mais produtos no Regime de Substituição Tributária. A razão deste incremento de arrecadação está calcada na facilidade de fiscalização do Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), quando sob o regime do instituto da Substituição Tributária.

O regime de apuração tradicional do ICMS pelo sistema débito/crédito está perdendo espaço para o de apuração por Substituição Tributária. É mais fácil e econômico a fiscalização controlar uma grande fábrica de refrigerantes do que milhares de pequenos estabelecimentos que revendem os produtos adquiridos deste mesmo fabricante.

Notas fiscais que, apesar de serem carimbadas nas barreiras fiscais, não eram registradas no livro de registro de entrada e nem no livro de apuração do ICMS, ocasionando a sonegação do tributo, porque o contribuinte já sabe que o fisco não conta com recursos humanos suficientes para acompanhar todas as empresas e, muito menos, todas as operações.

A pesquisa baseou-se no tema Substituição Tributária no ICMS.

O Tema ficou assim delimitado: Substituição tributária do ICMS como instituto de eficiência e fator de desenvolvimento social.

O objetivo geral deste estudo é demonstrar a eficiência do regime de Substituição Tributária no combate à sonegação do ICMS e os reflexos positivos para o Estado e a Sociedade.

Para estabelecer a linha do estudo, foram desenvolvidos os seguintes objetivos específicos:

- Comparar a arrecadação do ICMS no Distrito Federal por períodos anteriores e posteriores à implantação do regime de Substituição Tributária;
- Demonstrar a eficiência do regime de Substituição Tributária do ICMS no combate à sonegação fiscal;
- Evidenciar os reflexos advindos da substituição no seio da sociedade.

Para delinear o escopo do trabalho, foram estabelecidos os questionamentos :

- A Substituição Tributária é um instituto eficiente no combate à sonegação fiscal do Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e sobre prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação(ICMS) ?
- Quais os reflexos sociais positivos para o desenvolvimento advindo da Substituição Tributária do ICMS ?

As hipóteses ficaram assim formuladas:

- Se o instituto da substituição é eficiente no combate à sonegação do ICMS, então a sonegação será reduzida nos produtos incluídos neste regime;
- Se a sonegação tributária do ICMS for reduzida com relação aos produtos inclusos no regime, então maior número de produtos deveria ser incluído no regime de Substituição Tributária;
- Se maior número de produtos for incluído no regime de substituição tributária, então a arrecadação aumentará e o Estado economizará com recursos humanos, tendo melhor relação custo/benefício no sistema;
- Se a arrecadação aumentar significa que os contribuintes que sonegavam passaram a recolher com o novo regime;
- Se todos estão pagando, a carga tributária poderá ser diminuída.

A metodologia utilizada para a construção da argumentação foi obtida por meio de pesquisa bibliográfica em diversos doutrinadores.

O trabalho apresenta o histórico do sistema tributário nacional, a atividade financeira do Estado, conceito e espécies tributárias, competências e contribuintes do ICMS, obrigação tributária, fato gerador, e sujeitos . Em seguida, apresenta breve histórico sobre a substituição tributária, fato gerador, sujeitos da obrigação, base de cálculo, princípios tributários e espécies tributárias no regime de Substituição Tributária.

Faz análise da eficiência da substituição tributária no combate à sonegação fiscal e mostra a necessidade do Estado de buscar a eficiência na tributação, com o controle do crédito tributário já na fronteira.

Demonstra os reflexos advindos da Substituição Tributária no seio da sociedade.

Este estudo utilizou também Pesquisa Documental em tabelas demonstrativas da Secretaria de Fazenda do Distrito Federal para demonstrar o incremento de arrecadação após a implantação do instituto de Substituição Tributária.

2 REVISÃO DA LITERATURA E DISCUSSÃO DOS DADOS

De acordo com Borba (2001, p. 2), a finalidade do Estado é a realização do bem comum. O bem comum, resumidamente, é o bem-estar de cada indivíduo dentro da sociedade.

O Estado, para atingir sua finalidade, desenvolve diversas atividades como: segurança pública, educação, saúde, prestação jurisdicional, manutenção dos serviços de transporte, serviços de comunicação, previdência social, dentre outros.

Para Borba (2001, p. 3-5), quanto maiores as atividades do Estado, maior será o aporte de recursos financeiros necessários a sua manutenção. Os recursos são obtidos por meio de Tributos, atividades econômicas exploradas diretamente pelo Estado e por empréstimos.

A forma mais comum é por meio da tributação. Ocorre que a retirada em excesso de recursos da atividade privada para serem empregados nas atividades financeiras do Estado corrobora para a retração da atividade econômica, causando empecilho para o crescimento do País. A obtenção de receitas deve ser realizada de forma eficiente, para que todos contribuam de acordo com sua capacidade, ou seja, sem haver sobrecarga de uns em decorrência de sonegação praticada por outros.

A otimização da arrecadação e o emprego dos recursos públicos é fundamental para a realização do bem comum. O uso adequado do dinheiro público já é uma maneira de atingir o bem comum.

2.1 Histórico do Sistema Tributário Nacional

No Brasil colônia não havia sistema tributário. A Colônia estava submetida ao regime administrativo e econômico de Portugal. Havia apenas alguns tributos como os direitos de importação (régio), os quintos e os dízimos.

Em 1808 o Brasil foi elevado à categoria de Reino Unido, o que permitiu a mercancia direta com outros países, surgindo os direitos aduaneiros.

Após a Proclamação da Independência, em 1822, foi outorgada a Constituição de 1824. Era muito centralizadora, pois não permitia que as Províncias legislassem sobre matéria tributária. Com a lei nº 16, de 12/08/1834, as Províncias passaram a ter autonomia política e com a lei nº 99, de 31/10/1835, lhes foi concedida a autonomia financeira. O Sistema Tributário criado pela carta de 1824 era bastante flexível porque

deixava o legislador livre, por não impor princípios tributários.

Em 1891, após a proclamação da República, surgiu outra Constituição, que transformou as Províncias em Estados. Instituiu a autonomia tributária dos Municípios, uniformizou a cobrança de impostos da União nos Estados, vedou a cobrança de tributos entre os entes Estatais (União e Estados). Apresentava as seguintes falhas: Permitia a competência concorrente entre União, Estados e Municípios e deu autonomia para os Estados instituírem impostos de exportação.

A Constituição de 1934 corrigiu os defeitos da Carta de 1891. Além disto, tornou o Sistema Tributário Nacional rígido, ao limitar o poder do legislador ordinário em matéria tributária.

A Constituição de 1937, manteve a rigidez do sistema tributário introduzido pela Constituição de 1934 e procurou aperfeiçoá-la.

A Constituição de 1946, em textos esparsos manteve os princípios básicos constitucionais anteriores e trouxe outras limitações ao poder de tributar.

A Emenda à Constituição de 1946 de nº 18, aprovada em 01.12.1965, reformulou todo o Sistema Tributário Brasileiro. As principais alterações no sistema foram: reuniu em um só capítulo todo o Sistema Tributário Nacional definindo as nomenclaturas dos impostos em termos econômicos e não jurídicos formais como era anteriormente; suprimiu alguns impostos federais, estaduais e municipais e o sistema tributário passou a ter abrangência nacional; desvinculou a necessidade de fazer previsão orçamentária para criação de tributos – princípio da anualidade; transferiu o imposto de exportação para a competência da União e inseriu o princípio da anterioridade.

Complementando a Constituição, foi aprovada a lei nº 5.175, de 25.10.1966, o Código Tributário Nacional.

A Constituição de 1988 manteve a estrutura introduzida pela Emenda nº 18, de 1965 com poucas alterações.

Com relação ao ICMS, facultou a fixação de alíquotas seletivas em função da essencialidade; proibiu a utilização de crédito em operações isentas, salvo disposição legal em contrário; atribuiu competência ao Senado Federal para estabelecer às alíquotas máximas de exportação e de operações interestaduais; facultou ao Senado Federal instituir alíquotas mínimas nas operações internas; vedou que as alíquotas internas sejam

inferiores à interestadual, salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal; determinou a não incidência nas operações que destinem mercadorias industrializadas ao exterior; estabeleceu a não incidência sobre o ouro quando definido como ativo financeiro e estabeleceu a não incidência sobre operações que destinem a outro Estado petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e energia elétrica.

2.2 Tributo

Art. 3º do CTN: Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Tributo é um encargo financeiro de natureza pecuniária e compulsória. Deve ser pago em valor monetário, não se trata de punição, somente pode ser instituído por lei e os agentes fiscalizadores e arrecadadores deverão agir estritamente dentro da legalidade.

2.3 Espécies

A Constituição Federal (artigo 145) e o CTN (artigo 5º) relacionam como tributos: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Em dispositivos subsequentes, ambos se referem aos empréstimos compulsórios e às contribuições parafiscais (ou especiais), incluindo-os no sistema tributário e sujeitando-os às regras de tributação.

A conceituação de imposto prevista no art. 16 do CTN: "Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte".

O Estado não está comprometido a realizar uma contraprestação exclusiva para aquele contribuinte que recolheu os impostos. Além do mais a receita dos impostos não pode ser vinculada a fundo ou despesa. Conforme o disposto no art. 167 da Constituição Federal:

Art. 167. São vedados:

(...)

IV) – a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os artigos 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde e para a manutenção e desenvolvimento do ensino, como determinado, respectivamente, pelos artigos 198, § 2º, e 212, e a prestação de

garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no artigo 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo.

Para Borba (2001, p. 26) O imposto pode ser considerado o tributo por excelência, não apenas por representar a mais importante e significativa das três espécies, mas também por ter como característica principal a simples exigência de transferência compulsória de recursos da comunidade para os cofres públicos, a partir da ocorrência de situação prevista em lei.

2.4 Competência Tributária

As competências tributárias dos entes políticos estão definidas na Constituição Federal, que faculta aos mesmos a edição de lei para a criação de seus tributos.

Competência pode ser conceituada como a faculdade de criar lei instituidora do tributo. Suas principais características são a privatividade, indelegabilidade, incaducabilidade, irrenunciabilidade e facultatividade do exercício.

Segundo CARRAZA (1999, p. 331), a competência tributária esgota-se na lei. Depois que esta for editada, não há que se falar mais em competência tributária (direito de criar tributo), mas, somente, em capacidade tributária ativa (direito de arrecadá-lo, após a ocorrência do fato imponible). A competência tributária, uma vez exercitada, desaparece, cedendo espaço à capacidade tributária ativa. A competência tributária não sai da esfera do Poder Legislativo. Pelo contrário, exaure-se com a edição da lei veiculadora da norma jurídica tributária.

Conforme consta do Art. 155, da Constituição Federal, compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações se iniciem no exterior, dentre outros.

No Distrito Federal o ICMS foi instituído pela lei nº 1254/96 e regulamentado pelo Decreto nº 18.955/97.

2.5 Contribuintes do ICMS

Contribuinte do ICMS é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior.

É também contribuinte do ICMS a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade: importe mercadorias do exterior, ainda que as destine a consumo ou ao ativo permanente do estabelecimento; seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; adquira em licitação mercadorias apreendidas ou abandonadas; adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou a industrialização.

Para identificar o sujeito passivo direto (contribuinte) do ICMS, basta que sejam feitas as perguntas: Quem promoveu a saída de mercadoria? Quem recebeu mercadoria ou bem importado do exterior? Quem forneceu alimentação, bebida ou outra mercadoria? Quem prestou serviço de transporte interestadual ou intermunicipal? Quem prestou serviço de comunicação?

Identificados os autores das ações propostas nas questões formuladas, identifica-se o contribuinte, ou sujeito passivo da obrigação tributária.

Os principais contribuintes do ICMS são os comerciantes, os industriais, os produtores e os prestadores de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

2.6 Princípios Tributários e a Substituição Tributária no ICMS

Princípio é o começo, o alicerce, o nascedouro de algo, o ponto de partida, as verdades primeiras. São valores que ocupam posições privilegiadas e estruturam a todo o ordenamento jurídico.

Segundo Lima Neto (2004, p.105), é possível coexistirem no ordenamento jurídico princípios antagônicos, porém na resolução de casos contraditórios, um princípio cede espaço para outro, conforme as exigências concretas, sem que haja declaração de nulidade ou introdução de cláusula de exceção, prevalecendo o princípio de maior peso.

Adiante, o trabalho analisa os principais princípios constitucionais tributários com enfoque na Substituição Tributária no ICMS.

O Princípio da Legalidade exige a edição de lei que crie a espécie tributária para que o Estado processe a cobrança. Objetiva coibir os excessos de exações historicamente praticados. Está assegurado na nossa Constituição Federal nos Art. 5º, inciso II e no Art. 150, inciso I, que preceitua:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Vieira (204, p. 161) ensina que: como ninguém poderá ser compelido a recolher tributo senão em virtude de lei, entendemos que a legislação que dispõe sobre a Substituição Tributária deve, primeiramente, ser compatível com o nosso ordenamento jurídico e, ainda, garantir que a norma jurídica publicada esteja em conformidade com a hierarquia normativa e preveja todos os aspectos ou elementos do tipo tributário, de modo a dar certeza ao contribuinte do fato a ser suscetível de tributação, uma vez que nos encontramos em um ordenamento jurídico rígido que se exterioriza sempre de forma expressa e, ainda, segurança de que todos os atos por ele praticados, uma vez em conformidade com a previsão normativa, somente sofrerão a carga tributária ali prevista.

A mesma autora conclui dizendo que quanto ao atendimento do princípio da legalidade na Substituição Tributária para frente no ICMS, não há que se falar em violação de cláusula pétrea quando da publicação da Emenda Constitucional nº 3/93, que inseriu o parágrafo 7º no artigo 150 da Constituição Federal de 1988, desde que atendidos os requisitos de restituição preferencial e imediata garantindo-se, desta forma, a prevalência do real sobre o suposto e preservando-se o direito de propriedade do contribuinte substituto.

O Princípio da Isonomia veda o tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação equivalente. Está contemplado no Art. 5º e no art. 150, inciso II da Carta Magna.

Art. 150. (...)

II – Instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Aparentemente o instituto da Substituição Tributária fere o princípio da isonomia por ser uma regra de tributação aplicável apenas a alguns tipos de mercadorias. Por esta linha de raciocínio, os que comercializam refrigerante devem ter o mesmo tratamento prestado aos que comercializam cereais. Porém, devido ao comportamento do consumidor e do contribuinte com relação a cada produto, a receita sabe quais são os produtos com maior probabilidade de serem vendidos sem a emissão de documento fiscal e conseqüentemente sem o pagamento do ICMS. Baseado nisto, a lei define quais

os produtos a serem incluídos no regime de Substituição Tributária.

A substituição tributária não fere o princípio da isonomia porque o regime de tributação é instituído por lei, ou seja, há a aprovação do legislativo. Ademais, todos os que comercializam ou industrializam o produto sujeito ao regime de Substituição Tributária terão tratamento isonômico. A escolha do legislador não está no contribuinte e sim no produto.

Este princípio vem sendo atropelado por alguns Estados que, cedidos em aumentar seu parque industrial, deflagram uma verdadeira guerra fiscal objetivando atrair empreendimentos para seu território. Procuram identificar quais os produtos de maior peso na exportação da unidade da federação concorrente e incluem tais produtos na Substituição Tributária Interna ou regime de antecipação com cobrança do ICMS de forma presumida ao passo que para os mesmos produtos produzidos internamente o regime de apuração do ICMS é o normal com prazos para recolhimento dilatados.

No Princípio da Capacidade Contributiva cada indivíduo deve contribuir para as despesas Estatais de acordo com sua capacidade econômica.

Este princípio está informado no Art. 145, § 1º, da Constituição Federal: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.”

A referência à pessoalidade não exclui a aplicação do princípio em tela aos impostos reais porque há a possibilidade de graduar a carga tributária em função da essencialidade do produto.

Alguns autores entendem que o instituto da Substituição Tributária fere o princípio da capacidade contributiva, porque argumentam que somente podem ser sujeitos passivos tributários aqueles que forem os destinatários da carga tributária.

Para Lima Neto (2004, p.120), a capacidade visada é do fato-signo presuntivo de riqueza, as saídas direcionadas ao consumo e não da condição particular do substituto ou substituído.

Assim o instituto da Substituição Tributária não insurge contra o princípio da capacidade contributiva porque, realizado o mecanismo de débito e crédito pelos intermediários do produto, será o consumidor final que suportará o ônus tributário.

O Princípio da Anterioridade objetiva retirar o fator surpresa da exigência tributária. A Constituição Federal preceitua que:

Art. 150. (...) é vedado à União , aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III) cobrar tributos:

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

Assim o Estado só poderá cobrar tributo cuja lei que o instituiu tenha sido publicada no exercício financeiro anterior e, além disto, que tenha transcorrido mais de noventa dias da publicação da mesma lei.

Ensina Alexandrino (2002, p. 73) que a garantia de não-surpresa do sujeito passivo é corolário do próprio Estado de Direito. Assegura-se aos contribuintes não só a criação e majoração de tributos dependente de seu consentimento indireto (efetivada por seus representantes eleitos), conforme o princípio da legalidade.

O princípio da anterioridade não conflita como o instituto da Substituição Tributária.

O Princípio da Praticabilidade da Arrecadação tem como escopo proteger o erário público da evasão de receitas, ou seja, a burla por parte do contribuinte das regras de imposição tributária por meio de artifícios fraudulentos que são facilitados pela dificuldade de fiscalização, principalmente dos tributos plurifásicos.

Este princípio dá plena sustentação ao instituto da Substituição Tributária, porque visa proteger o interesse da arrecadação, ou melhor dizendo, o interesse público.

Becker (1998, p. 250) observa que: Até há alguns decênios atrás, este indivíduo era, quase sempre, aquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência tributária fato-signo presuntivo. Entretanto, os fatores que acabaram de ser apontados estão induzindo o legislador a escolher um outro indivíduo para a posição de sujeito passivo da relação jurídica tributária. E este indivíduo consiste precisamente no substituto legal tributário cuja utilização, na época atual, já é freqüentíssima, de tal modo que, dentro de alguns anos, o uso do substituto legal pelo legislador será “a regra geral”.

O Princípio da Praticabilidade da arrecadação deve coexistir em harmonia com

os demais princípios acima. Estes protegem o contribuinte da sanha arrecadadora do Estado e aquele facilita a ação da fiscalização e protege o erário.

2.7 Obrigação Tributária

Segundo Borba (2001, p. 186), obrigação tributária é a relação jurídica que tem por objeto uma prestação, positiva ou negativa, prevista na legislação tributária, a cargo de um particular e a favor do Estado, traduzida em pagar tributo ou penalidade ou em fazer alguma coisa no interesse do Fisco ou ainda em abster-se de praticar determinado ato, nos termos da lei.

Este conceito ficaria melhor definido se o termo “prestação” fosse visto como sendo obrigação de “dar” ou de “fazer”.

2.7.1 Espécies de Obrigação

A obrigação tributária pode ser principal ou acessória, conforme dispõe o Art. 113 do CTN. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

2.7.2 Fato Gerador da Obrigação Tributária

Fato gerador é a situação tipificada na lei tributária que, uma vez consumada, faz nascer a obrigação jurídica de pagar o tributo para o Estado ou a prática ou a abstenção de ato que não seja o pagamento.

O disposto nos artigos 114 e 115 do CTN define que fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência e fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Para Falcão (1995, p. 2), fato gerador é, o fato, o conjunto de fatos ou o Estado de fato, a que o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar um tributo determinado. Em seu entender, para configurar-se concretamente a obrigação tributária, é necessário que ocorra o fato gerador. Quando este se verifica diz-se

juridicamente que houve a incidência do tributo.

A obrigação Tributária é a consequência do fato gerador. A obrigação Tributária nasce com a ocorrência do fato tipificado na lei (aspecto material), sua ligação a alguém (aspecto pessoal), sua localização (aspecto espacial) e sua consumação (aspecto temporal).

O fato gerador da obrigação principal tem que estar previsto em lei, enquanto que fato gerador da obrigação acessória deve estar previsto em legislação. Entende-se por legislação: leis, tratados e convenções internacionais, decretos e normas complementares.

O fato gerador do ICMS, no Distrito Federal, é a ocorrência de qualquer uma das hipóteses de incidência tipificadas no Art. 2º da lei nº 1.254/96.

O imposto no Distrito Federal incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em qualquer estabelecimento, incluídos os serviços prestados; prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores; prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza; fornecimento de mercadoria com prestação de serviço não compreendidos na competência tributária dos Municípios; compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa, em lei complementar aplicável, da incidência do ICMS.

O ICMS incide também sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; a entrada no território do Distrito Federal, proveniente de outra unidade federada, de mercadoria sujeita ao regime de pagamento antecipado do imposto; bens ou serviços adquiridos por contribuinte do imposto, destinados a uso, consumo ou ativo permanente; energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando não destinados à comercialização ou à industrialização; mercadoria a ser comercializada sem destinatário certo ou destinada a estabelecimento em situação cadastral irregular.

Ocorrendo qualquer situação prevista nas hipóteses acima, nascerá para o

contribuinte que lhe deu causa ou substituto tributário uma obrigação tributária para com o Distrito Federal.

2.7.3 Sujeito Ativo e Passivo

O Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência exigir seu cumprimento. Salvo disposição de lei em contrário, a pessoa jurídica de direito público, que se constituir pelo desdobramento territorial de outra, sub-roga-se nos direitos desta, cuja legislação tributária aplicará até que entre em vigor a sua própria.

O sujeito passivo da obrigação é a pessoa física ou jurídica obrigada ao pagamento do tributo ou ao cumprimento da obrigação acessória. O sujeito passivo da obrigação principal é designado contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador e responsável, quando sua obrigação decorra de determinação legalidade.

A lei poderá atribuir ao sujeito passivo de obrigação tributária a responsabilidade pelo recolhimento de tributo cujo fato gerador tenha ocorrido ou deva ocorrer posteriormente, hipótese em que este será designado contribuinte substituto.

2.8 Substituição Tributária

A Substituição Tributária consiste na atribuição à terceira pessoa que tenha relação com o fato gerador de obrigação tributária cuja titularidade não lhe pertencia e passou a pertencer por força de lei.

O substituto assume o lugar do substituído em relação à obrigação tributária perante o Estado, com exclusividade. Somente o substituto é o encarregado perante a lei de efetuar o pagamento do tributo, cabendo a este acionar regressivamente o substituído, caso seja necessário.

No Distrito Federal, por exemplo, o Art. 24 da lei nº 1254/96 atribui responsabilidade por substituição tributária a sujeitos passivos que não são originariamente titulares da obrigação:

Art. 24 Fica atribuída a responsabilidade, na condição de substituto tributário, ainda que situado em outra unidade federada, a:

I - industrial, comerciante, cooperativa ou outra categoria de contribuinte, pelo pagamento do imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações antecedentes;

II - produtor, fabricante, extrator, engarrafador, gerador, inclusive de energia

elétrica, industrial, distribuidor, importador, comerciante, adquirente em licitação pública de mercadoria importada do exterior apreendida ou abandonada, prestadores de serviço de transporte ou de comunicação ou outra categoria de contribuinte, pelo pagamento do imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações subseqüentes;

III - depositário a qualquer título, em relação a mercadoria depositada por contribuinte;

IV - contratante de serviço ou terceiro que participe da prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, pelo imposto devido na contratação ou na prestação;

V - órgãos e entidades da Administração Pública, em relação ao imposto devido na aquisição de mercadorias e serviços;

VI - remetente da mercadoria, pelo pagamento do imposto devido na prestação de serviço de transporte contratado junto a autônomo ou a qualquer outro transportador não-inscrito no Cadastro Fiscal do Distrito Federal-CF/DF;

VII - concessionária de energia elétrica e de serviço público de comunicação, pelas operações e prestações antecedentes, concomitantes ou subseqüentes.

§ 6º A responsabilidade pelo imposto devido nas operações entre o associado e a cooperativa de produtores de que faça parte, situada no Distrito Federal, fica transferida para a destinatária.

A lei autoriza a substituição dos produtores em suas obrigações decorrentes da circulação de mercadorias pelas cooperativas. Este caso evidencia a Substituição Tributária regressiva ou pelas operações antecedentes. Trata-se de facilitador tanto para a receita quanto para os pequenos produtores rurais que normalmente têm dificuldade em manter a contabilidade de seus negócios. A finalidade principal da Substituição Tributária é facilitar a arrecadação excluindo aquele que realiza o fato imponible ou reservando-lhe caráter suplementar.

Para Vieira (2004, p. 37) a Substituição Tributária se diferencia da responsabilidade tributária principalmente pelo fato de que a substituição exclui o substituído e, por outro lado, a responsabilidade não exclui da relação jurídica tributária o devedor principal.

A Substituição Tributária diferencia-se do instituto da solidariedade. A solidariedade pressupõe vários devedores da mesma obrigação. Na Substituição Tributária, a lei define como único devedor o substituto que não tem como solidário o substituído. Se o substituto não satisfizer a obrigação tributária, o Estado não poderá alcançar o substituído senão de forma supletiva se houver previsão legal conforme o Art. 128 do CTN.

2.8.1 Fato Gerador Presumido

Fato gerador presumido ou fictício é uma situação que possui grande probabilidade de ocorrer e que a lei exige seus efeitos jurídicos antes de sua realização.

Na Substituição Tributária progressiva, o fato gerador é presumido. A Emenda Constitucional nº 93, acrescentou o § 7º ao art. 150 da Constituição Federal.

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador presumido deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Na visão de Greco (2001, p. 13) a séria divergência na doutrina e que, para alguns é inconstitucional e incompatível com a tributação, **é a figura da “antecipação”** e não a da substituição.

A maior polêmica em torno da Substituição Tributária gira em torno da antecipação do pagamento, seja porque o fato presumido não ocorreu ou seja porque o valor presumido e pago foi maior do que o real.

2.8.2 Sujeitos da Obrigação Tributária

O sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento. No caso do ICMS são os Estados e o Distrito Federal.

Quanto à sujeição passiva, o artigo 128 do CTN reza que a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário à terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo-se a responsabilidade do contribuinte originário ou tornando-a suplementar.

A Lei Complementar nº 87/96 dispõe que:

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que o contribuinte assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias ou serviços previstos em lei de cada Estado.

Para Cardoso (2004, p. 32) o substituto é um sujeito que substitui totalmente

o contribuinte titular da capacidade contributiva, ou seja, que se coloca no lugar daquele que realizou o fato imponible, o pressuposto da imposição tributária, de modo que o Fisco irá cobrar o valor do tributo diretamente do substituto, ficando o substituído totalmente excluído da relação jurídica tributária e cabendo ao substituto o direito de regresso contra aquele.

A Substituição do sujeito passivo tem como objetivo tornar a arrecadação célere, fácil e menos onerosa para o Estado com a concentração da fiscalização em contribuintes de maior porte.

2.8.3 Base de Cálculo

A base de cálculo é a forma de mensuração da quantia devida aos cofres públicos. A lei complementar 87/96 define os critérios para a fixação da base de cálculo nas operações que envolvem o instituto da Substituição Tributária.

Na Substituição Tributária regressiva ou concomitante, a base de cálculo é o valor da operação praticada pelo substituído:

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

Quanto ao momento de recolhimento, a lei nº 87/96 prevê três hipóteses.

1º Na hipótese de responsabilidade tributária em relação às operações ou prestações antecedentes, o imposto devido pelas referidas operações ou prestações será pago pelo responsável, quando da entrada ou recebimento da mercadoria ou do serviço, da saída subsequente por ele promovida, ainda que isenta ou não tributada ou quando ocorrer qualquer saída ou evento que impossibilite a ocorrência do fato determinante do pagamento do imposto.

O referencial neste caso é o valor da operação de venda ao substituto tributário.

Quanto às operações subsequentes o fato gerador ainda não terá ocorrido, portanto a lei complementar nº 87/96 estabelece critérios de estimativa para base de cálculo.

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

...

II - em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório

das parcelas seguintes:

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;
- b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;
- c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

§ 1º Na hipótese de responsabilidade tributária em relação às operações ou prestações

§ 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

§ 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.

O parágrafo 2º do artigo 8º da lei complementar acima citada refere-se à pauta de valores mínimos. A pauta de valores mínimos, no Distrito Federal, é confeccionada por meio de pesquisas de preços no mercado varejista do produto escolhido tirando-se a média entre os pesquisados. São exemplos: cerveja, refrigerante e água mineral.

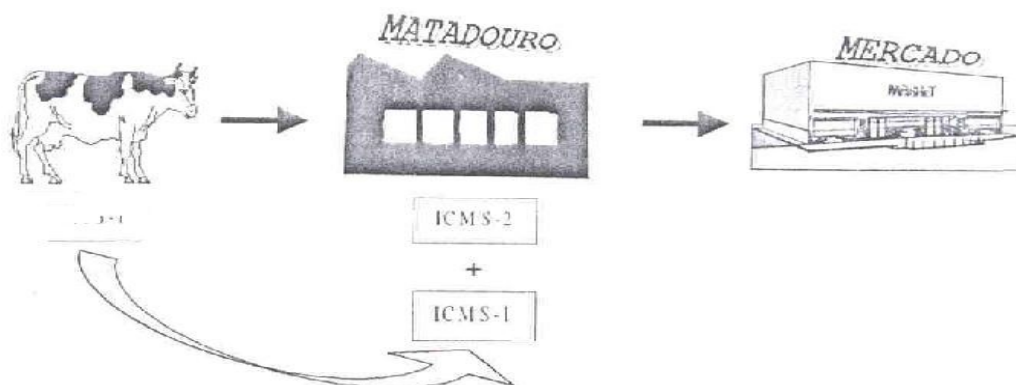
O parágrafo 3º do mesmo dispositivo legal refere-se aos casos em que o próprio fabricante sugere o preço final. É o caso do cigarro.

O parágrafo 1º do dispositivo em análise é aplicado para os produtos que não são pautados e que não possuem indicação de preço pelo fabricante. O cálculo é realizado a partir do valor da operação, acrescido do IPI, imposto de importação, frete, seguro e outras despesas. Ao resultado desta soma é acrescida a margem de lucro. Sobre este resultado é aplicada a alíquota do ICMS. Como o imposto é não-cumulativo o crédito de ICMS da operação anterior deve ser abatido no valor obtido. O resultado final desta operação é o valor de ICMS a ser recolhido.

2.9 Espécies de Substituição Tributária

Regressiva é uma espécie de Substituição Tributária para trás, ou seja, o contribuinte que adquire as mercadorias é o responsável pelo recolhimento do ICMS que, em regra, deveria ser pago pelo contribuinte que efetuou a venda. Há um diferimento no momento do recolhimento do imposto.

Figura 1



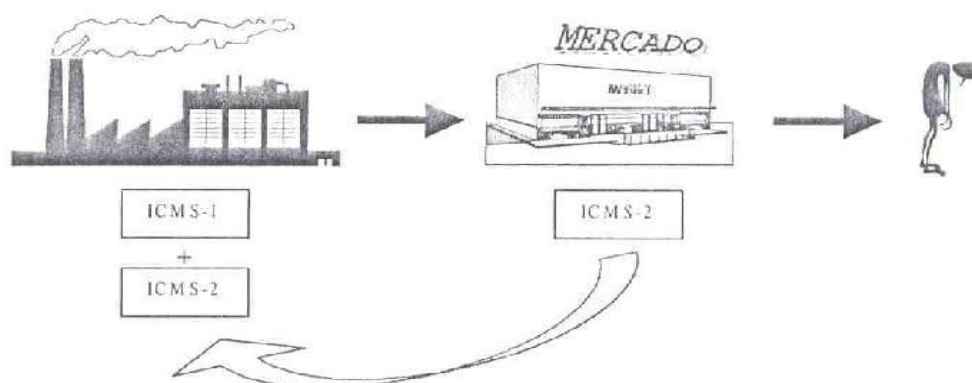
Fonte: Borba (2001, Direito Tributário: 7ed).

Esta espécie, também conhecida como Substituição Tributária pelas operações antecedentes, é muito utilizada em operações que envolvem produtores rurais. Assim o produtor de gado, por exemplo, quando vende sua boiada de corte para o frigorífico, emite sua nota fiscal de produtor ou solicita nota fiscal avulsa à agência da receita sem o destaque do ICMS e cita no corpo da nota fiscal que o imposto foi diferido com base na legislação aplicável. O frigorífico quando recebe a boiada para o abate emite uma nota fiscal de entrada com o destaque do ICMS referente à operação anterior.

Este tipo de operação tem como escopo facilitar as operações dos produtores rurais que, na sua grande maioria, trabalham de forma rudimentar por não possuir escrita contábil e inscrição no cadastro fiscal de ICMS. Além disto, propicia às Unidades da Receita Estadual ou Distrital a facilidade no controle, pois, ao invés de acompanhar todos os produtores em locais de acesso difícil e para arrecadar valores pequenos, fiscaliza-se apenas o frigorífico onde ocorre quase todos os abates em determinada região.

Progressiva é a espécie mais comum de Substituição Tributária, também conhecida como Substituição Tributária para frente ou pelas operações posteriores, consiste em transferir o ônus tributário da operação de revenda que será realizada pelo atravessador (comprador) ao fornecedor originário da mercadoria. Além disso, a Substituição Tributária progressiva obriga o contribuinte substituto ao recolhimento do ICMS antecipadamente, ou seja, por fato gerador presumido.

Figura 2



Fonte: Borba (2001, Direito Tributário: 7ed).

Segundo Lima Neto (2004, p. 53), no principiar desse regime de antecipação do recolhimento, a jurisprudência não registrou maiores discussões, sendo que a implementação, em regra, ateu-se aos limites da competência territorial dos Estados. No entanto, quando as unidades federativas perceberam que o regime propiciava uma arrecadação segura e eliminava quase que por completo a possibilidade de sonegação do imposto, passaram a instituir a cobrança antecipada em operações interestaduais e com mercadorias oriundas de importantes segmentos econômicos, a exemplo dos automóveis, cervejas e refrigerantes.

A antecipação do pagamento do ICMS pode ser em decorrência de uma fase subsequente, de mais de uma fase subsequente ou até o final do ciclo de circulação da mercadoria.

Quanto às formas de compensação do imposto, pode ocorrer *com liberação das operações sucessivas* e *sem a liberação das operações sucessivas*. No primeiro caso, aplica-se à base de cálculo legal uma margem de lucro ou utiliza-se de pauta de valores mínimos calculando-se o montante devido com a aplicação da alíquota da operação posterior. Assim, os adquirentes da mercadoria ficam dispensados de efetuar a compensação, mesmo que a apuração real tenha um montante maior a recolher. No segundo método, sem a liberação das operações sucessivas, há a antecipação do recolhimento do imposto utilizando da mesma forma de cálculo anterior, porém há continuidade na apuração do ICMS pelo sistema de débito e crédito.

Pode ocorrer a concomitância progressiva e regressiva ou somente progressiva.

Ocorre a concomitância progressiva e regressiva normalmente em operações internas. Um exemplo já vivenciado pelo autor, é o caso da saída de óleo de soja interna no Estado de Goiás. A indústria faz o recolhimento diferido dos grãos adquiridos para a produção do óleo e também realiza a substituição progressiva quando da venda interna do produto.

Outra possibilidade é a ocorrência de concomitância da substituição progressiva com a antecipação do recolhimento de ICMS, por operação própria.

A Substituição Tributária do ICMS ocorre quando o comerciante ou industrial localizado em Estado remete mercadorias para revenda ou consumo a outro Estado.

No caso da Substituição Tributária, o industrial ou comerciante, localizado em outro Estado, que remeter mercadoria sujeita ao regime para contribuinte do imposto localizado em Estado diverso daquele, fica responsável pelo recolhimento do ICMS.

A vigência da legislação Estadual ou Distrital em outra unidade da federação somente é possível por meio de convênios celebrados entre as Unidades Federadas, conforme dispõe o artigo 102 do CTN:

Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no país, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou de que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.

Quando a operação interestadual tiver como destinatário consumidor final, o ICMS ficará na totalidade com o Estado remetente. Quando a operação interestadual tiver como destinatário contribuinte do ICMS que está adquirindo mercadorias para ativo permanente ou consumo final, o diferencial de alíquota é devido ao Estado destinatário. Neste último caso, não se aplica margem de lucro já que a mercadoria é para uso próprio.

A Substituição Tributária em operações internas ocorre quando o industrial ou comerciante está estabelecido dentro do próprio Estado e efetua vendas internas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária progressiva estipulada por convênio entre os Estados.

A Substituição Tributária regressiva também ocorre com muita frequência em operações internas.

Outra modalidade que está sendo adotada pelo Distrito Federal é a chamada “Substituição Interna” instituída pela Portaria 314/2002. Trata-se de um regime aplicável

somente ao Distrito Federal. É uma espécie de “Substituição Tributária interna” instituída somente no âmbito do Distrito Federal, ou seja, não houve deliberação pelo CONFAZ.

As Unidades da Federação que possuem mercado eminentemente importador de mercadorias estão adotando o mecanismo acima mencionado.

A Portaria 314/02 trás uma lista de mercadorias cujo ICMS deve ser antecipado pelo adquirente localizado no Distrito Federal. O prazo para o recolhimento é o do momento de ingresso no território do Distrito Federal, porém as empresas que estiverem adimplentes com a Receita, em relação ao ICMS de operações anteriores, gozam de 20 dias para recolher o imposto.

Não se trata de Substituição Tributária em sua essência, mas de um regime de antecipação progressivo porque o responsável pela obrigação tributária continua sendo o mesmo, ou seja, o adquirente da mercadoria em operação interestadual localizado no Distrito Federal. Não existe, neste caso, a substituição do sujeito passivo, mas somente a antecipação do fato gerador.

Assim, o comerciante de materiais de construção, estabelecido no Distrito Federal, que adquire tijolos de uma indústria cerâmica localizada no Estado de Goiás, para posteriormente revendê-los para consumidor final, deve antecipar o ICMS sobre esta revenda por força da Portaria 314/02, porém não houve neste caso substituição do sujeito passivo. O mesmo contribuinte que deveria recolher o ICMS pelo sistema normal de apuração é o responsável por esta antecipação.

É importante ressaltar que apesar da denominação não ser a ideal, o sistema de antecipação é muito eficiente, porque há o controle de todas as mercadorias sujeitas a esse regime na barreira fiscal.

2.10 A Substituição Tributária como instrumento de combate à sonegação fiscal

O ICMS é um imposto de difícil fiscalização porque é plurifásico, possui como principal fato gerador a circulação de mercadorias e tem uma infinidade de contribuintes.

O quadro de agentes fiscais dos Estados não é suficiente para efetuar levantamentos fiscais em todos os estabelecimentos contribuintes do ICMS. É uma realidade.

Se todos os contribuintes registrassem as notas fiscais de entrada, emitissem notas fiscais na saída, realizassem a apuração do ICMS e, o mais importante, recolhessem o imposto, não teríamos necessidade do regime de substituição tributária.

Infelizmente a prática revela que muitos não registram a nota fiscal de entrada, ou seja, estas operações não existem para a fiscalização.

A educação fiscal é um caminho alternativo de combate à sonegação a ser implementado pelos Estados, porém com resultados a longo prazo.

O Estado vive uma crise de credibilidade pelo mal uso de dinheiro público. Isso é um fator que incentiva a sonegação fiscal.

Assim, o combate à sonegação fiscal, implica em racionalizar a mão de obra alocando-a no nascedouro dos produtos no caso da substituição progressiva ou no ponto de concentração dos produtos no caso da regressiva, ou seja, no estabelecimento-concentrador para que nada ou quase nada escape do crivo da tributação.

Dados Estatísticos da Secretaria de Fazenda do Distrito Federal comprovam que as empresas que passaram a recolher o ICMS pelo regime de Substituição Tributária em 2002 tiveram incremento de arrecadação. Não houve crescimento significativo das empresas em análise. O ideal é que fosse expurgada a inflação do período, mas como estamos vivendo em um momento de relativa estabilidade os dados podem ser comparados pelos valores nominais sem prejuízos à interpretação.

Tabela 1 : Comparação do incremento de arrecadação em quatro anos, com a Substituição Tributária.

| | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 |
|------------------|-----------|-----------|------------|------------|
| Empresa X | 39.275,45 | 17.134,57 | 103.238,08 | 197.965,66 |
| Empresa Y | 25.624,36 | 23.458,60 | 72.326,11 | 98.125,41 |
| Empresa Z | 17.145,32 | 20.235,78 | 54.125,36 | 73.462,36 |

Fonte : Sistema de Cadastro de Contribuinte (SITAF)

2.11 Reflexos Advindos da Substituição Tributária no Seio da Sociedade

O mecanismo de Substituição Tributária, nas três modalidades existentes, representa uma forma estratégica utilizada pelo Estado na cobrança de seus Tributos, porque escolhe o melhor momento para exigir o tributo, ou seja, aquele em que as riquezas tributáveis se encontram agrupadas em seu nascedouro quando tratar-se de mercadorias industrializadas ou agrupadas em razão de sua transformação pelo processo

de industrialização ou beneficiamento, nos casos de insumos ou produtos agropecuários, respectivamente.

Um dos princípios modernos da administração pública plenamente aplicável à administração tributária é o da eficiência. Por isso que este mecanismo de cobrança de tributos tem ganhado tanta importância. Além de sua inteligência em aproveitar o melhor momento para a exigência tributária, é econômico por não exigir do aparelho de fiscalização tributária um grande efetivo de auditores tributários.

A Substituição Tributária é importante para garantir que todos paguem o tributo, já que a possibilidade de burla é reduzida a um mínimo em razão de sua natureza de cobrança. Em consequência de uma arrecadação satisfatória, o Estado não precisa criar novas espécies tributárias. Espécies tributárias existem demais no Brasil. O que se propõe com este mecanismo é fazer com que todos paguem para que não haja sobrecarga de uns em razão de outros que sonegam.

A saúde financeira do Estado reflete diretamente sobre o cumprimento de sua finalidade. Um Estado administrativamente desorganizado terá uma saúde financeira deficitária e comprometerá seus projetos.

A finalidade do Estado é o bem comum de seu povo, pode-se perceber que este mecanismo contribui sobremaneira para o bem da coletividade pois, sem aumento de carga tributária que tanto atrapalha o desenvolvimento econômico e social por atrofiar a economia, gerando desemprego.

O Estado exerce de forma organizada sua capacidade de arrecadação e garante sua receita evitando utilizar-se de mecanismos penais, dolorosos e nem sempre eficientes, no combate sonegação. Buscar o bem comum é garantir o desenvolvimento do indivíduo dando-lhe condições de vida social. É para esta finalidade que os Estados estão investidos de tanto poder, inclusive o de tributar.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa evidenciou que a Substituição Tributária é eficiente instrumento de combate à sonegação fiscal no ICMS.

Colocado o problema no início do estudo, surgiram algumas hipóteses a serem testadas com o desenvolvimento da pesquisa que resultou na presente monografia.

As hipóteses foram testadas e confirmadas no desenvolvimento do trabalho.

O aumento de arrecadação foi comprovado por meio dos produtos incluídos na Substituição Tributária Interna, no Distrito Federal, conforme Portaria nº 314/02 cujo detalhamento foi explicitado no item 2.7 da presente obra.

Quanto à segunda hipótese, há incremento de arrecadação com a inclusão de novos produtos no regime de substituição tributária.

A terceira hipótese, “se maior número de produtos for incluso no regime de Substituição Tributária, haverá aumento na arrecadação de ICMS e melhor aproveitamento dos recursos humanos”. Está evidenciado que a arrecadação reage positivamente. Adotar a Substituição Tributária é racionalizar o emprego de recursos humanos. O uso racional dos recursos humanos traz melhor custo/benefício para o Estado.

Quanto à quarta hipótese, “se a arrecadação aumentar, significa que os contribuintes que sonegavam passaram a recolher com o novo regime”. Os dados da Secretaria de Fazenda do Distrito Federal, que demonstram o recolhimento de três empresas, antes e depois da adoção do instituto, comprovam que houve incremento de arrecadação.

A última hipótese, “se todos estão pagando, a carga tributária pode se estabilizar ou até mesmo diminuir”, a resposta é positiva. O ônus tributário que é suportado por alguns em detrimento de outros, na medida em que o sistema tributário se aperfeiçoa, o ônus será rateado entre todos.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo ; PAULO, Vicente. **Direito tributário na constituição e no STF: teoria e jurisprudência**. 5 ed. Rio de Janeiro: Impetus. 2002.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria do direito tributário**. 3ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BORBA, Cláudio. **Direito tributário: teoria e 600 questões**. 7ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2001.

BRASIL.. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o código tributário nacional. Brasília: Senado Federal, 1966.

_____. Constituição federal. Brasília: Senado Federal, 1988.

CARDOSO, Lais Vieira. **Substituição tributária no ICMS**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2004.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 13 ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

DISTRITO FEDERAL . decreto nº 18.955, de 22 de dezembro de 1997. Dispõe sobre o regulamento do ICMS do Distrito Federal. Brasília: Câmara Distrital, 1997.

GRECO, Marco Aurélio. **Substituição tributária: antecipação do fato gerador**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Substituição tributária – uma visão do instituto no ordenamento jurídico brasileiro e sua aplicação na esfera do ICMS**. Curitiba: Juruá, 2004.

RODRIGUES, Valter Piva. **Substituição tributária**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2004.

